

**ASPEK HUKUM PERBEDAAN BESAR NPOPTKP UNTUK WARIS DAN
HIBAH WASIAT DENGAN BUKAN WARIS DAN HIBAH WASIAT
DALAM BPHTB**

JURNAL

Oleh

TRI APRIANO ALAMSYAH

127011088 / M.Kn



**FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS SUMATERA UTARA
MEDAN
2016**

**ASPEK HUKUM PERBEDAAN BESAR NPOPTKP
UNTUK WARIS DAN HIBAH WASIAT SERTA BUKAN WARIS DAN
HIBAH WASIAT DALAM BPHTB**

TRI APRIANO ALAMSYAH

ABSTRACT

The different rate of NPOPTKP (Non-Taxable Purchase Value) for the same rate of NPOP (Tax Object Purchase Value) will influence the rate of NPOPKP (Taxable Purchase Value). It will then lead to different rate of BPHTB (Property Title Acquisition Duty) that has to be paid by tax payers. It will certainly bring impacts on the justice principle that has to be strongly held in tax collection. Therefore, a research was done on the rate difference of NPOPTKP in calculating the outstanding BPHTB for inheritors and grant beneficiaries; and, for non-inheritors and non-grant beneficiaries, the fulfillment of justice principle in determining the rate of NPOPTKP for inheritors and grant beneficiaries; and, for non-inheritors and non-grant beneficiaries, and on the fulfillment of legal certainty on the alleviation of outstanding BPHTB to inheritors and grant beneficiaries.

Keywords: NPOPTKP (Non-Taxable Purchase Value), Inheritance and Grant, BPHTB (Property Title Acquisition Duty)

I. Pendahuluan

Pajak merupakan hal yang penting bagi setiap negara sebab merupakan pemasukan yang utama bagi negara disamping adanya pemasukan lainnya berupa devisa hasil ekspor negara, laba perusahaan negara, kredit dari luar negeri, *grant* berupa sumbangan tidak mengikat dari negara lain, pencetakan uang oleh pemerintah atau bank sentral, uang administrasi, denda dan lain-lainnya. Dari beraneka ragam pemasukan negara itu, yang paling utama ialah pajak atau devisa disamping adanya sumber-sumber pemasukan lainnya.¹ Begitu juga selanjutnya untuk melakukan pembangunan memerlukan uang yang cukup banyak sebagai syarat mutlak agar pembangunan dapat berhasil.² Sehingga dapat dikatakan pajak

¹ Marhainis Abdul Hay, *Dasar-dasar Hukum Pajak*, (Jakarta : Yayasan Pembinaan, Keluarga UPN Veteran, 1984), hlm.1.

² Bohari. *Pengantar Hukum Pajak*, Edisi 7, (Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2008), hlm. 11.

merupakan salah satu penggerak dari sebuah negara, agar dapat berjalan lebih baik lagi.

Dari defenisi tersebut di atas dapat dipahami mengapa seseorang harus membayar pajak dalam membiayai pembangunan yang sedang dan terus di laksanakan, maka perlulah dipahami terlebih dahulu pengertian dari pajak itu sendiri. Seperti diketahui bahwa negara dalam menyelenggarakan pemerintahan mempunyai kewajiban untuk menjaga kepentingan rakyatnya, baik dalam bidang kesejahteraan, keamanan, pertahanan, maupun kecerdasan kehidupannya. Hal ini sesuai dengan tujuan negara yang dicantumkan di dalam Pembukaan UUD 1945 pada alinea keempat yang berbunyi “melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah indonesia serta untuk memajukan kesejahteraan umum mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan keadilan sosial”.³

Begitu juga pada hakikatnya fungsi pajak dapat dibedakan menjadi 2 (dua):⁴ Fungsi *Budgetair* dan Fungsi *Regulerend*. Di Indonesia pajak dikenal 2 (dua) bagian yaitu pajak pusat⁵ dan pajak daerah.⁶ Dalam pajak daerah dibedakan lagi pemungutannya menjadi yaitu pajak propinsi dan kabupaten/kota.⁷ Salah satu pajak kabupaten/kota yaitu Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang saat ini dilimpahkan pemungutannya dari Pemerintah Pusat kepada Pemerintah Daerah, sebagaimana diatur dalam pasal 85 sampai dengan pasal 93 UU PDRD. Perolehan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan / atau bangunan oleh orang pribadi atau Badan (Pasal 1 angka 42 UU PDRD). Hak atas Tanah dan/atau Bangunan adalah hak atas tanah, termasuk hak pengelolaan, beserta bangunan di atasnya, sebagaimana dimaksud dalam undang-undang di bidang pertanahan dan bangunan (Pasal 1 angka 43 UU PDRD).

³ Wirawan B Ilyas, Richard Burton, *Hukum Pajak*, (Jakarta: Salemba Empat, 2001), hlm. 4.

⁴ Haula Rosdianan, dan Rasin Tarigan, *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, edisi 1, (Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2005), hlm. 39-40.

⁵ Marihot Pahala Siahaan, *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*, (Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada, 2005), hlm 9

⁶ *Ibid*, hlm 10

⁷ *Ibid*

Adapun cara untuk menghitung BPHTB menurut UU PDRD adalah sebagai berikut :

$$\begin{aligned} \text{BPHTB} &= \text{Tarif} \times \text{NPOPKP} \\ &= \text{Tarif} \times (\text{NPOP} - \text{NPOPTKP}) \end{aligned}$$

Tarif, sebagaimana yang dimaksud di atas, menurut UU PDRD Pasal 88 ayat (1) ditetapkan paling tinggi sebesar 5%. Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) adalah suatu jumlah tertentu dari NPOP yang tidak dikenakan pajak. Ketentuan NPOPTKP terdapat didalam Pasal 87 ayat (4) dan (5) UU PDRD. Besarnya NPOPTKP ditetapkan dengan Perda (Peraturan Daerah), dengan ketentuan sebagai berikut :

- a. Waris dan Hibah Wasiat yang diterima orang pribadi dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dengan pemberi hibah wasiat, termasuk suami dan istri, ditetapkan paling rendah Rp. 300.000.000.
- b. Selain poin a, ditetapkan paling rendah Rp. 60.000.000

Perbedaan besarnya NPOPTKP tersebut untuk besaran NPOP yang sama akan mempengaruhi besarnya nilai perolehan objek pajak kena pajak (NPOPKP) yang selanjutnya akan mengakibatkan perbedaan besarnya beban BPHTB yang akan di tanggung oleh wajib pajak. Hal ini tentu saja akan berdampak pada prinsip keadilan yang harus dipegang teguh dalam pemungutan pajak.

Berdasarkan dari apa yang telah dikemukakan pada latar belakang tersebut diatas, maka dapat dirumuskan beberapa permasalahan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Bagaimana perbedaan besarnya NPOPTKP dalam menghitung BPHTB terutang untuk waris dan hibah wasiat dengan bukan waris dan hibah wasiat?
2. Bagaimana pemenuhan asas keadilan dalam menetapkan besarnya NPOPTKP untuk waris dan hibah wasiat serta bukan waris dan hibah wasiat?

3. Bagaimana pemenuhan asas kepastian hukum tentang pengurangan BPHTB terutang terhadap penerima waris dan hibah wasiat?

Sesuai dengan perumusan masalah tersebut diatas maka tujuan penelitian ini adalah :

1. Untuk mengetahui perbedaan besarnya NPOPTKP dalam menghitung BPHTB terutang untuk waris dan hibah wasiat dengan bukan waris dan hibah wasiat.
2. Untuk mengetahui pemenuhan azas keadilan dalam menetapkan besarnya NPOPTKP untuk waris dan hibah wasiat dan bukan waris dan hibah wasiat.
3. Untuk mengetahui pemenuhan azas kepastian hukum tentang pengurangan BPHTB terutang terhadap penerima waris dan hibah wasiat.

II. Metode Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum normatif (*juridic normatif*).⁸ Pendekatan dalam penelitian ini dilakukan melalui pendekatan perundang-undangan (*statute approach*)⁹ dan pendekatan historis (*historical approach*).¹⁰

Sumber bahan dalam penelitian ini adalah data sekunder yang diperoleh dari bahan penelitian yang berupa bahan-bahan hukum, yang terdiri dari bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier atau bahan non hukum.

- a. Bahan hukum primer yaitu bahan pustaka yang berisikan peraturan perundang-undangan, terdiri dari :
 1. Undang-Undang Dasar 1945
 2. Undang-undang Nomor 28 tahun 2009, tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

⁸ Muslan Abdurrahman, *Sosiologi dan Metode Penelitian Hukum*, (Malang : UMM Press, 2009), hlm 127

⁹ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, (Jakarta : Kencana, 2009), hlm 93

¹⁰ Salim HS, Erlies Septiana Nurbani, *Penerapan Teori Hukum Pada Penelitian Tesis dan Disertasi*, (Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada, 2013), hlm 18

3. Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997, tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.
 4. Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000, tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997, tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.
 5. Peraturan pemerintah Nomor 111 tahun 2000, tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan karena Waris dan Hibah Wasiat.
 6. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia No.91/PMK.03/2006 tentang Pemberian Pengurangan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.
- b. Bahan hukum sekunder, adalah bahan hukum yang terdiri dari buku-buku teks yang ditulis oleh hukum yang berpengaruh, jurnal-jurnal hukum, pendapat para sarjana, kasus-kasus hukum, yuriprudensi, dan hasil-hasil symposium mutakhir yang berkaitan dengan topik penelitian.¹¹ Dalam penelitian ini, bahan hukum sekunder yang digunakan adalah berupa buku-buku rujukan yang relevan, hasil karya tulis ilmiah, dan berbagai makalah yang berkaitan dengan perpajakan.
- c. Bahan Hukum Tertier, adalah bahan-bahan yang memberikan informasi tentang bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder seperti kamus, ensiklopedia.¹²

Teknik pengumpulan bahan penelitian yang digunakan adalah :

- a. Studi Kepustakaan atau Dokumentasi, yaitu dengan menelaah bahan-bahan hukum kepastakaan yang terkait dengan permasalahan yang diajukan untuk meneliti lebih jauh, guna memperoleh data sekunder berupa bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder.
- b. Penelitian Lapangan, yaitu meneliti dengan melakukan wawancara secara langsung dengan informan-informan yang berkaitan dengan

¹¹ Johny Ibrahim, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, (Surabaya : Bayumedia, 2008), hlm 296

¹² Ronny Hanitijo Soemitro, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, (Jakarta : Ghalia Indonesia, 1990), hlm 53

perbedaan besar NPOPTKP untuk waris dan hibah wasiat dengan bukan waris dan hibah wasiat dalam BPHTB.

III. Hasil Penelitian dan Pembahasan

Sejarah singkat tentang dasar hukum BPHTB sebelum dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (sebelum menjadi pajak daerah), ada pemungutan pajak dengan nama Bea Balik Nama yang diatur dalam ordonansi Bea Balik Nama *Staatsblaad* 1924 Nomor 291.¹³ Bea Balik Nama ini dipungut setiap ada perjanjian pemindahan hak atas harta tetap yang ada di Indonesia, termasuk peralihan harta karena hibah wasiat. Pengertian harta tetap tersebut adalah barang-barang tetap dan hak-hak kebendaan atas tanah, yang pemindahan haknya dilakukan dengan pembuatan akta menurut cara yang diatur dalam undang-undang, yaitu Ordonansi Balik Nama *Staatsblaad* 1834 Nomor 27.¹⁴ Memasuki tahun 1960, keluarlah Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria (selanjutnya disebut UUPA), maka hak-hak atas kebendaan sebagaimana yang disebutkan diatas dinyatakan tidak berlaku lagi. Hak-hak kebendaan tersebut digantikan dengan beberapa jenis hak-hak baru yang diatur secara rinci dalam UUPA seperti hak milik, hak guna bangunan, hak guna usaha dan lain sebagainya, sehingga bea balik nama atas harta tetap berupa hak atas tanah tidak dipungut lagi.

Untuk menggantikan bea balik nama yang sudah tidak berlaku lagi, yang dengan terbitnya UUPA sudah tidak dipungut lagi, maka pemerintah memandang perlu untuk melakukan pemungutan pajak atas suatu perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan yang kemudia disebut dengan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). Untuk menindaklanjuti hal tersebut, keluarlah UU Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan pada tanggal 29 Mei 1997. Kemudian dilakukan perubahan terhadap UU Nomor 21 Tahun 1997 tersebut dengan UU Nomor 20 Tahun 2000. BPHTB yang diatur

¹³ Direktorat Jendral Pajak, 2011, <http://www.ditjenpajak.go.id/baru>, diakses pada tanggal 3 Juni 2015

¹⁴ Heru Suprayitno, *Cara Menghitung PBB, BPHTB dan Bea Materai*, (Jakarta : PT. Indeks, 2011) hlm 111

dalam UU Nomor 20 Tahun 2000 merupakan pajak pusat yang dipungut langsung oleh pemerintah pusat.

Kemudian sebagai bentuk nyata pemerintah pusat untuk menerapkan otonomi daerah seutuhnya, dilakukanlah pengalihan beberapa jenis pajak yang awalnya merupakan pajak pusat, dialihkan pemungutan dan pemanfaatannya bagi pemerintah daerah. BPHTB adalah salah satu jenis pajak yang dialihkan menjadi pajak daerah. Pengalihan beberapa jenis pajak dan retribusi yang juga dipungut oleh pemerintah daerah ini, selanjutnya oleh pemerintah dituangkan ke dalam UU PDRD.

Menurut UU PDRD, pasal 86 ayat (1), subjek pajak BPHTB adalah orang pribadi atau badan yang memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan. Sedangkan objek BPHTB menurut UU PDRD dalam pasal 85 ayat (1) menyebutkan objek BPHTB adalah perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan. Pada ayat (2) disebutkan pula bahwa perolehan hak atas tanah dan/bangunan yang dimaksud pada ayat (1) meliputi :

- a. Pemindahan Hak, karena : Jual Beli, Tukar Menukar, Hibah, Hibah Wasiat, Waris, Pemasukan Dalam Perseroan atau Badan Hukum Lain, Pemisahan Hak Yang Mengakibatkan Peralihan, Penunjukan Pembeli Dalam Lelang, Pelaksanaan Putusan Hakim Yang Mempunyai Kekuatan Hukum Tetap, Penggabungan Usaha, Peleburan Usaha, Pemekaran Usaha, Hadiah.
- b. Pemberian Hak Baru, Karena : Kelanjutan Pelepasan Hak dan Di Luar Pelepasan Hak

Tentang hak tanah yang dimaksud pada ayat (1) tersebut termasuk didalamnya adalah : Hak Milik, Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan, Hak Pakai, Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun, Hak Pengelolaan.

Sistem kewarisan yang tertuang dalam BW yang menganut sistem individual, dimana setelah pewaris meninggal dunia maka harta peninggalan pewaris haruslah segera dilakukan pembagian kepada ahli waris.¹⁵

Hukum adat mengenal 3 (tiga) sistem hukum kewarisan yang sangat dipengaruhi oleh sistem kekerabatan, yaitu : Sistem Kewarisan Individual, Sistem

¹⁵ Surini Ahlan Sjarif, *Hukum Kewarisan Perdata Barat*, (Jakarta : Kencana, 2006), hlm 4

Kewarisan Kolektif dan Sistem Kewarisan Mayorat. Hukum Adat mempunyai corak dan sifat-sifat sendiri, yang berbeda dengan hukum islam maupun BW, hal ini disebabkan karena latar belakang pikiran bangsa Indonesia dengan masyarakat yang Bhineka Tunggal Ika.

Di dalam hukum waris islam, telah lengkap diatur dan ditata secara tuntas hal-hal yang menyangkut peralihan harta warisan dari seorang pewaris kepada ahli waris atau para ahli waris. Di dalam hukum waris islam proses peralihan semacam itu dikenal dengan ilmu *Faraid*, yakni ilmu pembagian pusaka, ilmu yang menjelaskan tentang ketentuan-ketentuan pusaka yang menjadi bagian ahli waris yang secara garis besar dibedakan dalam 2 (dua) hal, yakni : Sebagai peraturan-peraturan tentang pembagian-pembagian pusaka dan Sebagai peraturan-peraturan menghitung bagian-bagian itu, bagaimana cara menghitung bagian-bagian dari masing-masing yang berhak atas harta pusaka.¹⁶ Didalam hukum waris islam, warisan memiliki beberapa unsur, yakni : pewaris, ahli waris dan harta warisan.¹⁷

Hibah wasiat atau *Legaat* adalah suatu penetapan yang khusus di dalam suatu *testament*, dengan mana si pemberi wasiat memberikan seorang (atau lebih) seluruh atau sebagian dari harta kekayaannya, kalau ia meninggal dunia.¹⁸ Suatu hibah wasiat (*legaat*) sangat erat kaitannya dengan surat wasiat (*testament*). Menurut bentuknya terdapat 3 (tiga) macam *testament*, yaitu : *Openbaar Testament*, *Olografis Testament* dan *Testament Tertutup dan Rahasia*.¹⁹

Penetapan besar NPOPTKP tersebut berdasarkan perumbuhan perkeekonomian Indonesia, karena seiring perkembangan zaman perekonomian Indonesia juga semakin maju dan bertumbuh pesat. Pada saat UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan atas UU Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan berlaku, NPOPTKP ditetapkan sebesar-besarnya Rp. 60.000.000 (enam puluh juta rupiah) untuk setiap wajib pajak dan Rp. 300.000.000 (tiga ratus juta rupiah) untuk penerimaan waris dan hibah wasiat.

¹⁶ Sudarsono, *Hukum Waris dan Sistem Bilateral*, (Jakarta : Rineka Cipta, 1991), hlm 6

¹⁷ *Ibid*

¹⁸ Titik Triwulan Tutik, *Pengantar Hukum Perdata di Indonesia*, Cetakan Pertama, (Jakarta : Prestasi Pustaka Publisher, 2006), hlm 299

¹⁹ Titik Triwulan Tutik, *Hukum Perdata Dalam Sistem Hukum Nasional*, (Jakarta : Kencana, 2008), hlm 208

Namun setelah berlakunya UU Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, NPOPTKP berubah menjadi paling rendah Rp. 60.000.000 (enam puluh juta rupiah) untuk setiap wajib pajak dan Rp. 300.000.000 (tiga ratus juta rupiah) untuk penerimaan waris dan hibah wasiat.

Di dalam UU PDRD Pasal 87 ayat (6), disebutkan NPOPTKP ditetapkan dengan peraturan daerah. Sebagai contoh dan perbandingan, kita akan melihat perbedaan besar NPOPTKP untuk waris dan hibah wasiat dengan bukan waris dan hibah wasiat antara Kota Jakarta dan Kota Medan. Di Kota Jakarta, dalam Perda Prov. DKI Jakarta No.18 Tahun 2010 tentang BPHTB, pasal 5 ayat (7) dan (8) disebutkan : besarnya NPOPTKP ditetapkan sebesar Rp. 80.000.000 (delapan puluh juta rupiah) untuk setiap wajib pajak dan dalam hal perolehan hak karena waris dan hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau ke bawah dengan pemberi hibah wasiat atau waris ditetapkan NPOPTKP sebesar Rp. 350.000.000 (tiga ratus lima puluh juta rupiah).

Berbeda dengan Kota Jakarta, NPOPTKP di Kota Medan tidak mengalami perubahan sama sekali. Di dalam Perda Kota Medan No.1 Tahun 2011 tentang BPHTB, pasal 4 ayat (7) dan (8) disebutkan : besarnya NPOPTKP ditetapkan sebesar Rp. 60.000.000 (enam puluh juta rupiah) untuk setiap wajib pajak dan besarnya NPOPTKP untuk perolehan hak karena waris atau hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan pemberi wasiat, termasuk suami/istri, ditetapkan sebesar Rp. 300.000.000 (tiga ratus juta rupiah). Secara garis besar isi dari Perda Kota Medan mengikuti UU PDRD

Pandangan-pandangan Aristoteles tentang keadilan bisa kita dapatkan dalam karyanya *nichomachean ethics*, *politics*, dan *rethoric*. Lebih khususnya, dalam buku *nicomachean ethics*, buku itu sepenuhnya ditujukan bagi keadilan, yang berdasarkan filsafat umum Aristoteles mesti dianggap sebagai inti dari filsafat hukumnya karena hukum hanya bisa ditetapkan dalam kaitannya dengan keadilan. Yang sangat penting dari pandangannya ialah pendapat bahwa keadilan mesti dipahami dalam pengertian kesamaan. Namun Aristoteles membuat perbedaan penting antara kesamaan numerik dan kesamaan proporsional.

Kesamaan numerik mempersamakan setiap manusia sebagai satu unit. Inilah yang sekarang biasa kita pahami tentang kesamaan dan yang kita maksudkan ketika kita mengatakan bahwa semua warga adalah sama di depan hukum. Kesamaan proporsional memberi tiap orang apa yang menjadi haknya sesuai dengan kemampuannya, prestasinya, dan sebagainya. Dari perbedaan ini Aristoteles menghadirkan banyak kontroversi dan perdebatan seputar keadilan. Lebih lanjut Aristoteles membedakan keadilan menjadi jenis keadilan distributif dan keadilan korektif. Yang pertama berlaku dalam hukum publik yang kedua dalam hukum perdata dan pidana. Keadilan distributif dan korektif sama-sama rentan terhadap problema kesamaan atau kesetaraan dan hanya bisa dipahami dalam kerangkanya. Dalam wilayah keadilan distributif, hal yang penting ialah bahwa imbalan yang sama-rata diberikan atas pencapaian yang sama rata. Pada yang kedua yang menjadi persoalan ialah bahwa ketidaksetaraan yang disebabkan oleh, misalnya pelanggaran kesepakatan, dikoreksi dan dihilangkan.²⁰

John Rawls menegaskan bahwa maka program penegakan keadilan yang berdimensi kerakyatan haruslah memperhatikan dua prinsip keadilan yaitu pertama, memberi hak dan kesempatan yang sama atas kebebasan dasar yang paling luas seluas kebebasan yang sama bagi setiap orang. Kedua, mampu mengatur kembali kesenjangan sosial ekonomi yang terjadi sehingga dapat memberi keuntungan yang bersifat timbal balik (*reciprocal benefits*) bagi setiap orang, baik mereka yang berasal dari kelompok beruntung maupun tidak beruntung.²¹

Dengan demikian, prinsip perbedaan menuntut diaturnya struktur dasar masyarakat sedemikian rupa sehingga kesenjangan prospek mendapat hal-hal utama kesejahteraan, pendapatan, otoritas diperuntukkan bagi keuntungan orang-orang yang paling kurang beruntung. Ini berarti keadilan sosial harus diperjuangkan untuk dua hal: *Pertama*, melakukan koreksi dan perbaikan terhadap kondisi ketimpangan yang dialami kaum lemah dengan menghadirkan institusi-institusi sosial, ekonomi, dan politik yang memberdayakan. *Kedua*, setiap aturan

²⁰ Carl Joachim Friedrich, *Filsafat Hukum Perspektif Historis* (Bandung : Nuansa dan Nusa Media, 2004), hlm 24

²¹ John Rawls, *A Theory of Justice*, London, Oxford University Press, 1973, terjemahan dalam Bahasa Indonesia oleh Uzair Fauzan dan Heru Prasetyo, *Teori Keadilan*, Yogyakarta, Pustaka Pelajar, 2006

harus memposisikan diri sebagai pemandu untuk mengembangkan kebijakan-kebijakan untuk mengoreksi ketidak-adilan yang dialami kaum lemah.

Menurut Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, pemungutan pajak menurut falsafah hukum harus dilakukan berdasarkan asas keadilan, asas yuridis, asas ekonomi, dan asas finansial. Adapun asas keadilan dijelaskan dengan beberapa teori yaitu: teori asuransi, teori kepentingan, teori gaya pikul, teori bakti, teori gaya beli, dan teori pembangunan²²

Ada beberapa keadilan dalam pemungutan pajak, yaitu :

1. **Keadilan Secara Vertikal**, hubungan dalam pembebanan pajak atas tingkat pendapatan yang berbeda-beda. Secara umum pajak itu baik kalau pajak tersebut "*progressief*", yaitu persentase pendapatan seseorang yang dibayarkan untuk pajak bertambah sesuai dengan tingkat pendapatannya. Pembebanan masih dapat diterima kalau dikenakan secara proporsional, yaitu kalau persentase pendapatan yang dibayarkan untuk pajak sama untuk semua tingkatan pendapatan. Pajak tidak baik apabila pembebanannya "*regresif*", maksudnya adalah persentase pendapatan yang dibayarkan untuk pajak mengalami penurunan dengan adanya kenaikan tingkat pendapatan. Meskipun pandangan tersebut diterima secara luas, tetapi terdapat juga pandangan lain yang mengatakan bahwa pajak itu dinilai adil kalau bebannya proporsional atas pendapatan atau kekayaan. Apabila dalam pelaksanaannya terdapat penyimpangan, baik penyimpangan progresif atau maupun regresif akan berakibat *negative*.
2. **Keadilan Secara Horizontal**, hubungan pembebanan pajak dengan sumber pendapatan. Seseorang yang menerima gaji seharusnya tidak membayar pajak lebih besar dari pada seseorang dengan pendapatan yang sama dari bisnis atau pertanian. Seorang petani yang mengusahakan tanaman ekspor seharusnya tidak membayar pajak lebih besar dari pada petani dengan pendapatan yang sama di bidang tanaman pangan.
3. **Keadilan Secara Geografis**, maksudnya pembebanan pajak harus adil antara penduduk di berbagai daerah. Orang seharusnya tidak dibebani

²² Sony Devano, Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan, Konsep, Teori, dan Isu*, (Jakarta : Kencana, 2006), hal. 49

pajak lebih berat hanya karena mereka tinggal di suatu daerah tertentu seperti halnya kadang-kadang terjadi pada perbatasan kota.²³

Pada umumnya penerima hibah wasiat adalah orang pribadi yang masih ada hubungan keluarga dengan pemberi hibah wasiat atau orang yang kurang mampu,²⁴ oleh karena hal tersebut ditetapkanlah NPOPTKP untuk waris dan hibah wasiat paling rendah Rp. 300.000.000 (tiga ratus juta rupiah). Beda halnya terhadap Wajib Pajak yang bukan menerima waris dan hibah wasiat maka ditetapkanlah NPOPTKP paling rendah Rp. 60.000.000 (enam puluh juta rupiah). Hal ini dikaitkan dengan keadilan secara vertikal, yang artinya adalah Pemungutan pajak yang adil apabila Wajib Pajak dalam kondisi status ekonomi yang sama maka akan dikenakan pajak yang sama, begitu juga sebaliknya, apabila Wajib Pajak dalam kondisi ekonomi yang berbeda maka akan dikenakan pajak yang berbeda pula. Akan tetapi, hal tersebut di atas berbanding terbalik dengan kenyataan yang ada di lapangan saat ini yang kebanyakan penerima hibah wasiat adalah orang-orang yang mampu atau golongan menengah ke atas. Kebanyakan pemberi hibah, menghibahkan wasiatkan harta warisannya untuk menghindari pertikaian dalam membagi harta warisannya di kemudian hari. Dalam hal ini contohnya adalah antara orang tua dan anak-anaknya.²⁵ Ada juga yang menghibahkan wasiatkan hartanya kepada orang lain yang bukan keluarga. Banyak juga Wajib Pajak yang melakukan kecurangan-kecurangan untuk menghindari pembayaran pajak. Dalam hal ini contohnya adalah Wajib Pajak yang menghibahkan harta mereka untuk menghindari pembayaran pajak penghasilan (PPh).²⁶ Pemberi hibah wasiat bisa saja menghibahkan/menghibahkan wasiatkan harta mereka kepada siapapun, bisa kepada orang-orang yang kurang mampu, bisa juga kepada orang-orang yang

²³ H. Mustaqiem, *Pajak Daerah Dalam Transisi Otonomi Daerah* (Yogyakarta : FH UII PRESS, 2008), hlm 244

²⁴ Muda Markus, *Perpajakan Indonesia Suatu Pengantar*, (Jakarta : PT. Gramedia Pustaka Utama, 2005), hlm 456

²⁵ Hasil Wawancara dengan Notaris/PPAT, Ibu Siti Hafshah Ramadhany, SH, MKn, pada tanggal 31 Maret 2016

²⁶ Hasil Wawancara dengan Notaris/PPAT, Bapak Winston, SH, MKn, pada tanggal 5 Maret 2016

mampu dan tidak terikat dengan golongan pertama, yaitu suami/istri dan anak/keturunannya.²⁷

Hal tersebut di atas menimbulkan ketidakadilan dalam hal penetapan NPOPTKP dan penerimaan hibah/hibah wasiat. Masih banyaknya kecurangan-kecurangan yang ditemukan dalam hal menghindari pembayaran pajak yang disebabkan karena tidak adanya dasar yang jelas yang mengatur tentang penerimaan hibah/hibah wasiat, yang mengakibatkan siapa saja, dari golongan manapun (menengah ke atas dan menengah ke bawah), tidak terikat dengan golongan pertama yaitu suami/istri dan anak/keturunannya, bisa menerima hibah/hibah wasiat. Hal tersebut juga bertolak belakang dengan teori keadilan John Rawls yang menyebutkan situasi ketidaksamaan harus diberikan aturan yang sedemikian rupa sehingga paling menguntungkan golongan masyarakat yang paling lemah. Aturan-aturan tersebut harus memposisikan diri sebagai pemandu untuk mengembangkan kebijakan-kebijakan untuk mengoreksi ketidakadilan yang dialami oleh kaum lemah.

Menurut Gustav Radbruch, hukum harus mengandung 3 (tiga) nilai identitas, yaitu sebagai berikut :²⁸

1. Asas Kepastian Hukum (*rechtmatigheid*), asas ini meninjau dari sudut yuridis.
2. Asas Keadilan Hukum (*gerechtigheid*), asas ini meninjau dari sudut filosofis, dimana keadilan adalah kesamaan hak untuk semua orang di depan pengadilan.
3. Asas Kemanfaatan Hukum (*zweckmatigheid* atau *doelmatigheid* atau *utility*)

Menurut Utrecht, kepastian hukum mengandung dua pengertian, yaitu pertama, adanya aturan yang bersifat umum membuat individu mengetahui perbuatan apa yang boleh atau tidak boleh dilakukan, dan kedua, berupa keamanan hukum bagi individu dari kesewenangan pemerintah karena dengan

²⁷ Hasil Wawancara dengan Notaris/PPAT, Bapak Meiji Morico, SH, MKn, pada tanggal 18 Maret 2016

²⁸ Dwika, *Keadilan Dari Dimensi Sistem Hukum*, <http://hukum.kompasiana.com> (02/04/2011), yang diakses pada tanggal 20 Agustus 2015

adanya aturan yang bersifat umum itu individu dapat mengetahui apa saja yang boleh dibebankan atau dilakukan oleh negara terhadap individu.²⁹

Dari uraian-uraian mengenai kepastian hukum di atas, maka kepastian dapat mengandung beberapa arti, yakni adanya kejelasan, tidak menimbulkan multitafsir, tidak menimbulkan kontradiktif, dan dapat dilaksanakan. Hukum harus berlaku tegas di dalam masyarakat, mengandung keterbukaan sehingga siapapun dapat memahami makna atas suatu ketentuan hukum. Hukum yang satu dengan yang lain tidak boleh kontradiktif sehingga tidak menjadi sumber keraguan. Kepastian hukum menjadi perangkat hukum suatu negara yang mengandung kejelasan, tidak menimbulkan multitafsir, tidak menimbulkan kontradiktif, serta dapat dilaksanakan, yang mampu menjamin hak dan kewajiban setiap warga negara sesuai dengan budaya masyarakat yang ada.

Pemungutan pajak dimanapun juga harus memenuhi asas kepastian dalam suatu peraturan yang dikeluarkan oleh pemerintah. Untuk memenuhi ketentuan dalam asas ini, di Negara kita dilakukan berdasarkan undang-undang, dengan demikian untuk memberikan kepastian hukum dalam pemungutan pajak di Negara kita telah dijamin dalam ketentuan konstitusional, yang dimuat dalam Pasal 23 A UUD 1945 yang berbunyi “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.

Pemerintah tidak dibenarkan membuat suatu ketentuan untuk mengadakan/memungut pajak dari rakyatnya dengan dengan peraturan yang lebih rendah daripada bentuk undang-undang.³⁰

Untuk memenuhi ketentuan asas kepastian hukum dalam pemungutan pajak, kita perlu memperhatikan adanya kepastian dalam beberapa hal :

1. Harus pasti, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak.
2. Harus pasti, apa yang menjadi dasar untuk mengenakan pajak kepada subjek pajak.
3. Harus pasti, berapa jumlah yang harus dibayar berdasarkan ketentuan tarif pajak.

²⁹ Riduan Syahrani, *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*, (Bandung : Penerbit Citra Aditya Bakti, 1999), hlm 23

³⁰ Rochmat Soemitro, *Asas-asas Hukum Perpajakan*, (Jakarta : Badan Pembinaan Hukum Nasional Departmen Kehakiman, 1991), hlm 14

4. Harus pasti, bagaimana jumlah pajak yang terutang tersebut harus dibayar.³¹

Juga termasuk di dalamnya peraturan-peraturan yang memuat kenaikan-kenaikan, denda-denda dan sanksi-sanksi serta tentang cara-cara pemberian pembebasan dan pengembalian pajak, juga ketentuan-ketentuan yang memberi hak tagihan utama kepada fiskus dan sebagainya.³²

Sebelum berlakunya UU PDRD, didalam UU BPHTB Nomor 20 Tahun 2000 tentang perubahan atas UU Nomor 21 Tahun 1997 tertulis tentang besarnya BPHTB terutang terhadap penerima waris dan hibah wasiat serta dengan pengurangannya. Didalam pasal 3 UU BPHTB Ayat (2) menyebutkan : objek pajak yang diperoleh karena waris hibah wasiat dan pemberian hak pengelolaan pengenaan pajaknya diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Peraturan Pemerintah yang dimaksud adalah Peraturan Pemerintah (selanjutnya akan disebut dengan PP) Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Karena Waris dan Hibah Wasiat, pasal 2 yang berbunyi : “bea perolehan hak atas tanah dan bangunan yang terutang atas perolehan hak karena waris dan hibah wasiat adalah sebesar 50% (lima puluh persen) dari bea perolehan hak atas tanah dan bangunan yang seharusnya terutang”.

Namun, setelah diterbitkannya UU PDRD, maka ketentuan di dalam UU BPHTB tidak berlaku lagi, dan secara otomatis Peraturan Pemerintah dan Peraturan Menteri Keuangan yang lama tidak berlaku lagi. Pengurangan BPHTB untuk perolehan waris dan hibah wasiat tidak diatur lagi di dalam UU, tetapi diatur di dalam Perda masing-masing daerah.

Hal tersebut di atas menimbulkan ketidakpastian hukum, karena di setiap daerah berbeda-beda sistem dan prosedur pengurangan BPHTB-nya.

³¹ R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan*, (Jakarta : Ind-Hill Co., 1996), hlm 5

³² R. Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak* (Bandung : PT. Eresco, 1993), hlm 42

IV. Kesimpulan dan Saran

A. Kesimpulan

1. Perbedaan besarnya NPOPTKP dalam menghitung BPHTB terutang untuk waris dan hibah wasiat dengan bukan waris dan hibah wasiat adalah ditetapkan paling rendah Rp. 60.000.000 (enam puluh juta rupiah) untuk setiap wajib pajak dan dalam perolehan hak karena waris atau hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan pemberi hibah wasiat, termasuk suami/istri, NPOPTKP ditetapkan paling rendah sebesar Rp. 300.000.000 (tiga ratus juta rupiah), seperti yang sudah tertulis di dalam ketentuan Pasal 87 ayat (4) dan (5) UU No.28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Ketentuan mengenai besarnya NPOPTKP tersebut berdasarkan Pasal 87 angka (6) harus ditetapkan dengan pada masing-masing daerah atau pemerintahan kota yang memungut BPHTB. Akan tetapi setiap daerah dapat berbeda-beda dalam menetapkan NPOPTKP. Tergantung dari ketentuan atau kebijakan yang ada pada masing-masing Perda tentang BPHTB di masing-masing daerah tersebut.
2. Pemenuhan asas keadilan dalam menetapkan besarnya NPOPTKP untuk waris dan hibah wasiat serta bukan waris dan hibah wasiat dalam hal ini tidak terpenuhi. Hal ini disebabkan karena masih banyaknya ditemukan kecurangan-kecurangan dalam menghindari pembayaran pajak. Masih banyak ditemukan Wajib Pajak yang menghibahkan harta mereka untuk menghindari pembayaran pajak PPh. Hal ini juga disebabkan karena tidak adanya dasar atau perda yang jelas yang mengatur tentang siapa saja yang boleh atau berhak menerima hibah wasiat yang mengakibatkan setiap orang, dari golongan manapun, maupun itu orang miskin dan orang kaya, tidak terikat kepada golongan pertama, yaitu suami/istri dan anak/keturunannya, bisa menerima hibah wasiat. Dalam hal ini sebaiknya setiap pemerintah daerah mengeluarkan suatu peraturan yang mengikat yang mengatur tentang siapa saja yang berhak untuk menerima waris dan hibah wasiat.
3. Pemenuhan asas kepastian hukum tentang pengurangan BPHTB terutang terhadap penerima waris dan hibah wasiat dalam hal ini tidak terpenuhi,

karena proses pemberian pengurangan BPHTB tiap daerah tersebut berbeda-beda. Sebagai contoh Kota Medan dan Jakarta. Di Jakarta, proses pengurangan BPHTB itu adalah langsung. Setiap Wajib Pajak yang menerima waris dan hibah wasiat langsung diberi pengurangan sebesar 50% (lima puluh persen). Berbeda dengan kota Medan yang proses pemberian pengurangan BPHTB tersebut harus mengajukan SK Permohonan Pengurangan BPHTB kepada Dinas Pendapatan Daerah kota Medan yang bisa saja diterima atau ditolak. Dalam hal ini sebaiknya seluruh pemerintah daerah menyamakan proses proses pemberian pengurangan BPHTB untuk waris dan hibah wasiat.

B. Saran

1. Hendaknya disetiap peraturan daerah yang ada dalam memungut BPHTB menekankan kembali besarnya nilai NPOPTKP seperti ketentuan Pasal 87 ayat (4) dan (5) UU No.28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, agar masyarakat lebih mengerti mengenai NPOPTKP disetiap daerah.
2. Hendaknya pemerintah daerah membuat peraturan daerah yang mengatur tentang penerimaan hibah wasiat, yang isinya menetapkan siapa saja yang boleh atau berhak untuk menerima hibah wasiat.
3. Hendaknya menteri dalam negeri melakukan penghimbau kepada seluruh kepala daerah agar disetiap Peraturan Walikota/Bupati/Gubernur daerah masing-masing untuk menyamakan proses pemberian pengurangan BPHTB untuk waris dan hibah wasiat.

V. DAFTAR PUSTAKA

- Abdurrahman, Muslan, *Sosiologidan Metode Penelitian Hukum*, Malang, UMM Press, 2009
- Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Edisi 7, Jakarta, PT. Raja Grafindo Persada, 2008
- Brotodihardjo, R. Santoso, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung, PT. Eresco, 1993
- Devano, Sony, *Perpajakan Konsep Teori dan Isu*, Jakarta, Kencana, 2006

- Friedrich, Carl Joachim, *Filsafat Hukum Perspektif Historis*, Bandung, Nuansa dan Nusa Media, 2004
- HS, Salim, *Penerapan Teori Hukum Pada Penelitian Tesis dan Disertasi*, Jakarta, PT. Raja Grafindo Persada, 2013
- Ibrahim, Johny, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Surabaya, Bayu media, 2008
- Ilyas B Wirawan , *Hukum Pajak*, Jakarta, Salemba Empat, 2001
- Mansury, R., *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Jakarta, Ind-Hill Co, 1996
- Marhainis Abdul Hay, *Dasar-dasar Hukum Pajak*, Jakarta ,Yayasan Pembinaan, Keluarga UPN Veteran, 1984
- Markus, Muda, *Perpajakan Indonesia Suatu Pengantar*, (Jakarta : PT. Gramedia Pustaka Utama, 2005)
- Marzuki, Peter Mahmud , *Penelitian Hukum*, Jakarta, Kencana, 2009
- Mustaqiem, H, *Pajak Daerah Dalam Transisi Otonomi Daerah*, Yogyakarta, FH UII PRESS, 2008
- Rosdiana, Haula, *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, Jakarta, PT. Raja grafindo Persada, 2005
- Siahaan, Marihot Pahala, *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*, Jakarta, PT. Raja Grafindo Persada, 2005
- Sjarif, Surini Ahlan, *Hukum Kewarisan Perdata Barat*, Jakarta, Kencana, 2006
- Soemitro, Ronny Hanitijo, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Jakarta, Ghalia Indonesia, 1990
- Soemitro, Rochmat, *Asas-Asas Hukum Perpajakan*, Jakarta, Badan Pembinaan Hukum Nasional Departmen Kehakiman, 1991
- Sudarsono, *Hukum Waris dan Sistem Bilateral*, Jakarta, Rineka Cipta, 1991
- Suprayitno, Heru, *Cara Menghitung PBB, BPHTB dan Bea Materai*, Jakarta, PT. Indeks, 2011
- Syahrani, Riduan, *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*, Bandung, Citra Aditya Bakti, 1999
- Tutik, Titik Triwulan, *Pengantar Hukum Perdata Di Indonesia*, Jakarta, Prestasi Pustaka Publisher, 2006

Tutik, Titik Triwulan, *Hukum Perdata Dalam Sistem Hukum Nasional*, Jakarta, Kencana, 2008

Rawls, John, *A Theory of Justice*, Teori Keadilan. Diterjemahkan oleh Uzair Fauzan dan Heru Prasetyo, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, 2006

Direktorat Jendral Pajak, 2011, <http://www.ditjenpajak.go.id/baru>, diakses pada tanggal 3 Juni 2015

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah

Wawancara dengan Notaris/PPAT, Ibu Siti Hafshah Ramadhany, SH, MKn, pada tanggal 31 Maret 2016

Wawancara dengan Notaris/PPAT, Bapak Winston, SH, MKn, pada tanggal 5 Maret 2016

Wawancara dengan Notaris/PPAT, Bapak Meiji Morico, SH, MKn, pada tanggal 18 Maret 2016